

TEXTO x NORMA JURÍDICA: TRANSAÇÃO É CAUSA DE EXTINÇÃO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA?

Camila Campos Vergueiro¹

Sumário: 1. Introdução. 2. A obrigação tributária: seus elementos componentes. 3. O esfacelamento da obrigação tributária: a afetação de um de seus elementos componentes. 3.1. Artigo 156 do Código Tributário Nacional e o elemento da obrigação tributária que “desaparece”. 3.2. A releitura do artigo 156, III do código tributário nacional: transação não é causa de extinção da obrigação tributária. 4. Conclusão.

1. INTRODUÇÃO

Não há como escapar da seguinte premissa quando são promovidas reflexões sobre o ordenamento jurídico²:

- trata-se de objeto³ cultural que se exterioriza num corpo de linguagem (seu modo de expressão) cuja

1. Advogada, Mestre PUC/SP.

2. Durante este texto, as expressões direito, sistema e ordenamento jurídico serão utilizadas como sinônimas.

3. Segundo Paulo de Barros Carvalho: objeto em sentido amplo compreende a coisa em si, percebida por nossos órgãos sensoriais; enquanto objeto em sentido estrito é

função precípua é a regulação das condutas dos sujeitos que convivem numa dada sociedade.⁴

Preleciona Lourival Vilanova que o direito é “uma técnica social para suprimir o casual, o irregular, o imprevisto, o descomedido do comportamento de um sujeito em face de outro sujeito”.⁵

Se seu objetivo maior é regular a conduta dos sujeitos que convivem numa dada sociedade, a matéria-prima do direito está nos acontecimentos sociais que reputados relevantes são “eleitos” para compor a regra jurídica, posteriormente aplicada pelos sujeitos também “eleitos” pelo ordenamento para consagração dos efeitos concretos da conduta regulada.

É a ação humana que constrói o arsenal jurídico, tudo dentro dos parâmetros previamente estabelecidos pelo próprio direito. É ele direito quem edifica sua própria realidade, definindo quais acontecimentos sociais merecem regulação, estabelecendo o procedimento de produção, alteração e expulsão das regras jurídicas, bem como os sujeitos aptos a manipular seus elementos nucleares, essas regras jurídicas.

O que foi até aqui escrito faz referência ao contexto de produção do direito em instância inaugural, isto é, introdutório de regras reguladoras de conduta, no qual está inserido o dispositivo do código tributário nacional (CTN) que estabelece as causas de extinção da obrigação tributária, o seu artigo 156, foco de nossa análise.

Em sua literalidade textual, constata-se que o artigo 156 do CTN indica determinadas situações (“fatos geradores”) ou veículos que culminam no esfacelamento do vínculo jurídico entre fisco e particular⁶, ali postas não por mera arbitrariedade ou mag-

o conteúdo de uma forma de consciência. – *In Direito Tributário, Linguagem e Método*. 3ª edição. São Paulo: Noeses, 2009, p 475.

4. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24ª edição. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 34.

5. *In O Poder de Julgar e a Norma. In Escritos Jurídicos e Filosóficos*, vol. 1. 1ª edição. São Paulo: Noeses, 2003, p. 357.

6. Neste trabalho a palavra “fisco” sempre fará referência à expressão sujeito

nificência intelectual do legislador, mas sim porque tendem a refletir uma estrutura que suporta o conteúdo exteriorizado nessas significações (pagamento, compensação, decadência, etc.).

Concentrar-se-á a reflexão, em decorrência do assunto deste artigo, no texto do inciso III do artigo 156 do CTN, segundo o qual a transação *seria* “fato gerador” da extirpação desse vínculo:

“Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

III - a transação;”

O verbo “ser” está conjugado no futuro do pretérito não sem razão, porque, muito embora o texto do inciso III do artigo 156 do CTN prescreva que a transação implica extinção da obrigação tributária, sob uma perspectiva analítica⁷ e estrutural⁸ da obrigação tributária, isto é, de seus elementos, não é o que pragmaticamente se consagra quando é firmado o termo de transação.

Por outras palavras, será demonstrado que do texto do inciso III do artigo 156 do CTN não se constrói “norma” de extinção da obrigação tributária.

O conceito de “norma” é ponto importante da releitura promovida desse específico inciso do artigo 156 do CTN, já que adotamos a perspectiva sugerida por Cecilia Priscila de Souza, para quem norma jurídica é o conteúdo de significação “construído a partir da leitura dos textos normativos, com o

passivo e a palavra “particular” compreenderá referência aos sujeitos passivos da obrigação tributária, contribuinte ou responsável.

7. Preleciona Sonia Maria Broglia Mendes que o movimento analítico compreende uma corrente filosófica que defende “o papel preponderante e decisivo da linguagem na construção do pensamento”, em que “o objetivo era, por meio da análise da linguagem, acabar com os problemas de ambiguidade, obscuridade e falta de sentido com que as filosofias ditas tradicionais se deparavam, principalmente na relação entre palavras e as coisas ou fatos”. – in *A Validade Jurídica Pré e Pós Giro Linguístico*. 1ª edição. São Paulo: Noeses, 2009, p. 2.

8. Segundo as lições de Tácio Lacerda Gama, falar de estrutura é referir-se ao “conjunto de relações que evidenciam a forma pela qual os elementos se organizam no interior do sistema”. – in *Competência Tributária – Fundamentos para uma Teoria da Nulidade*. 1ª edição. São Paulo: Noeses, 2009, p. 10.

intuito de transmitir uma ordem”, trata-se de “significação e não suporte físico”, de maneira que “os textos de lei (em sentido amplo)” não se confundem com a “significação construída a partir do suporte físico (o texto do direito positivo)”.⁹

Desenvolver essa racionalidade, pressupõe a análise dos “elementos” da obrigação tributária, para que, então, esteja-se apta a promover a reaproximação ao texto normativo e avaliar se o que está ali prescrito (no inciso III do artigo 156 do CTN) é efetivamente “fator gerador” de extinção do vínculo entre fisco e particular.

Primeiro passo, então: identificar os elementos da obrigação tributária.

2. A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA: SEUS ELEMENTOS COMPONENTES

Para que o direito seja efetivo, regule condutas, não é suficiente a previsão abstrata do tributo, nos textos jurídicos, mister a produção da regra que (1) identifica concretamente a ocorrência do fato¹⁰ posto naquela regra abstrata e (2) individualiza os sujeitos compositivos da relação material tributária, bem como o objeto.

Assim, da regra de mais alto grau de abstração do processo de positivação¹¹ do direito tributário, daquela que institui o

9. In *A norma jurídica pelo método hermenêutico-analítico* – acesso em 23/11/2020, às 11:16. <https://www.conjur.com.br/2011-nov-04/analise-norma-juridica-metodo-hermeneutico-analitico#:~:text=Para%20Paulo%20de%20Barros%20Carvalho,e%20as%20de%20sentido%20estrito.>

10. A palavra fato utilizada faz referência ao que o código tributário nacional denomina de fato gerador do tributo (a causa da exigência do tributo) que compreende um estado de fato, ou fato econômico, ou um fato economicamente mensurável, de possível ocorrência no mundo fenomênico

11. “*Caracteriza-se o processo de positivação exatamente por esse avanço em direção ao comportamento das pessoas. As normas gerais e abstratas, dada sua generalidade e posta sua abstração, não têm condições efetivas de atuar num caso materialmente definido. Ao projetar-se em direção à região das interações sociais, desencadeiam uma continuidade de regras que progridem para atingir o caso especificado. E nessa*

tributo (a regra-matriz de incidência tributária) é sacada a regra individual e concreta constitutiva da obrigação tributária, cujo veículo de exteriorização é denominado “lançamento” pelo CTN.

O lançamento nada mais é do que o documento que o direito outorga potência para externar a ocorrência do fenômeno tributário concretamente e constituir a relação material tributária.

Como preleciona José Souto Maior Borges o lançamento é “a forma de aplicação em concreto da norma legal abstrata a um determinado contribuinte ou responsável, numa determinada circunstância de fato”.¹²

No instante em que é documentado aquele fato antes referido e constituída a relação pela linguagem competente via “lançamento”, identifica-se o objeto dessa mesma relação e consagra-se o vínculo entre os sujeitos que a compõe, o sujeito ativo e passivo, em que a um deles incumbirá o dever de cumprir a prestação tributária (sujeito passivo), em suma pagar o tributo e, ao outro, o direito subjetivo de vê-la prestada (sujeito ativo).

Destarte, é com a edição do documento (“lançamento”) que se instala a obrigação tributária como parte integrante do direito, que atrela dois sujeitos em posição contraposta, em que, como mencionado, um deles terá o direito subjetivo de perceber o objeto da prestação, que na relação jurídica tributária é o tributo¹³ e, o outro, o dever de prestá-lo.

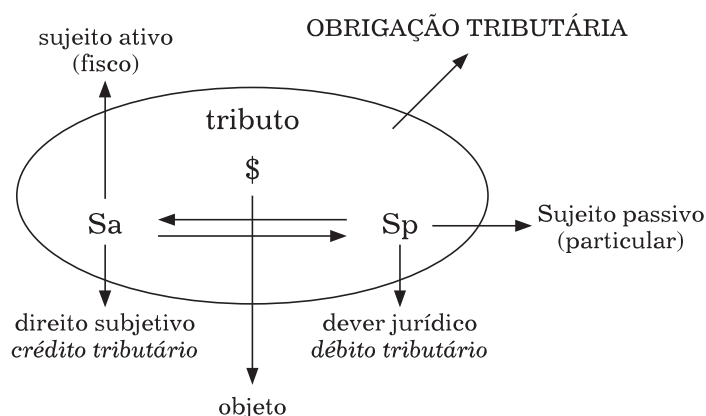
O aspecto do vínculo entre os sujeitos da relação jurídica que enseja o direito subjetivo à prestação tributária corresponde ao crédito tributário, enquanto aquele que aponta para o dever jurídico de prestar o tributo é denominado débito tributário.

sucessão de normas, baixando incisivamente para o plano das condutas efetivas que chamamos “processo de positivação do direito”, entre duas unidades estará sempre o ser humano praticando aqueles fatos conhecidos como fontes de produção normativa.” – CARVALHO, Paulo de Barros. *In Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência*. São Paulo: Saraiva. 6ª edição, 2008, p. 36.

12. *Op. Cit.*, p. 113.

13. Tributo, aqui, significa prestação pecuniária.

Essa descrição da obrigação tributária aponta para sua estrutura mínima, isto é, para seus elementos compositivos essenciais, e pode ser reescrita assim:



3. O ESFACELAMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA: A AFETAÇÃO DE UM DE SEUS ELEMENTOS COMPONENTES

Admite-se que a obrigação tributária é composta pelos seguintes cinco elementos: (1) sujeito ativo dotado do (2) crédito tributário, isto é, do direito subjetivo de perceber o (3) objeto dessa relação, o tributo, (4) o sujeito passivo que tem o (5) dever de entregar o tributo, portanto, detentor do débito tributário.

Sendo assim sua extinção somente pode se consumar mediante a afetação de um desses elementos. Neste sentido preleciona Paulo de Barros Carvalho:

Decompõe-se a figura obrigacional que reproduzimos:

- a) pelo desaparecimento do sujeito ativo;
- b) pelo desaparecimento do sujeito passivo;
- c) pelo desaparecimento do objeto;

TEXTO E CONTEXTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

d) pelo desaparecimento do direito subjetivo de que é titular o sujeito pretense, que equivale à desapareição do crédito;

e) pelo desaparecimento do dever jurídico cometido ao sujeito passivo, que equivale à desapareição do débito.

Qualquer hipótese extintiva da relação obrigacional que posamos aventar estará contida, inexoravelmente, num dos cinco itens que enumeramos. Carece de possibilidade lógica imaginar uma sexta solução, precisamente porque esta é a fisionomia básica da existência de um vínculo de tal natureza.¹⁴

Assim, considerada a estrutura da obrigação tributária, a sua extinção somente se consagra com o desaparecimento ou de um dos sujeitos da relação, ou do objeto, ou do direito subjetivo ou do dever jurídico.

Sem dúvida que o desaparecimento de um desses elementos implica automaticamente a eliminação de todos os demais elementos, o que se está a afirmar é: (a) eliminando-se um desses cinco elementos a obrigação tributária não tem como sobreviver; (b) as causas de extinção da obrigação tributária atingem imediatamente um desses elementos produzindo como efeito colateral a derrocada dos demais componentes.

O conteúdo do artigo 156 do CTN que aponta normativamente para as causas de extinção da obrigação tributária deve expressar conteudisticamente essa afetação. Não se consagrando pela “figura” indicada no CTN a eliminação de um dos elementos da obrigação tributária, não há como considerá-la como fator de sua extinção.

3.1 Artigo 156 do Código Tributário Nacional e o elemento da obrigação tributária que desaparece

O texto do artigo 156 do CTN estabelece as causas de extinção da obrigação tributária e está assim escrito:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

14. *In Curso de Direito Tributário*. 24ª edição. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 527.

IBET - INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

- I - o pagamento;
- II - a compensação;
- III - a transação;
- IV - remissão;
- V - a prescrição e a decadência;
- VI - a conversão de depósito em renda;
- VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;
- VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;
- IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;
- X - a decisão judicial passada em julgado.
- XI - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei

Confrontando os 5 elementos da obrigação tributária e o texto do artigo 156 do CTN para fins de atribuição de significado (construção da norma), constata-se que:

- os incisos I (pagamento), VI (a conversão do depósito em renda) e VII (o pagamento antecipado e a homologação do “lançamento”) indicam hipóteses de esfacelamento do vínculo jurídico entre fisco e particular que atingem o objeto dessa relação jurídica, o tributo. Os fatores indicados nos incisos VI e VII, podem ser reduzidos a pagamento, porque nada mais compreendem do que a entrega de dinheiro em espécie aos cofres públicos pelo particular;
- o inciso VIII (consignação em pagamento) é hipótese de pagamento que supõe interferência do Poder Judiciário em razão do credor impedir a satisfação do

tributo¹⁵ pelo particular, portanto, de desconstituição do vínculo havido entre particular e fisco que arrebatada, também, o objeto da obrigação tributária;

- o inciso XI (dação em pagamento de bem imóvel) é hipótese de eliminação do vínculo entre fisco e particular que, também, atinge o objeto dessa relação jurídica e mesmo que não consagre a entrega de dinheiro em espécie aos cofres públicos, a coisa entregue (o bem imóvel) deve ser em importância monetária equivalente e suficiente à quitação do tributo. O que se dá é mera substituição do bem objeto da entrega: nos incisos I, VI, VII e VIII trata-se e dinheiro, no inciso XI de bem imóvel;
- o inciso II aponta a compensação como causa de extinção da obrigação tributária que pressupõe o cálculo de duas relações para a produção desse efeito (o extintivo), isto é, a conjunção do crédito do fisco à relação de crédito do particular (ou de indébito tributário). De fato, na compensação são eliminadas as duas relações, mas, como o foco aqui é a obrigação tributária, há que se reconhecer que a compensação, como ato complexo, elimina o dever jurídico de o particular entregar dinheiro aos cofres públicos por ele possuir direito creditório perante o fisco;¹⁶

15. A expressão “impedimento” utilizada deve ser compreendida em sentido amplo, considerando, portanto, quaisquer das causas de pedir no artigo 164 do CTN:

“Art. 164. A importância de crédito tributário pode ser consignada judicialmente pelo sujeito passivo, nos casos:

I - de recusa de recebimento, ou subordinação deste ao pagamento de outro tributo ou de penalidade, ou ao cumprimento de obrigação acessória;

II - de subordinação do recebimento ao cumprimento de exigências administrativas sem fundamento legal;

III - de exigência, por mais de uma pessoa jurídica de direito público, de tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador.”

16. É possível afirmar também a respeito dessa causa de extinção da obrigação tributária: na compensação o crédito tributário do Fisco é satisfeito mediante a utilização do crédito do particular decorrente de pagamento indevido.

- o inciso IV indica o perdão da dívida pelo credor (a remissão) como causa de extinção e consagra a eliminação do dever jurídico do particular pagar o tributo;
- o inciso V assinala a decadência e a prescrição como fatores de extinção da obrigação tributária, instrumentos jurídicos que demarcam o tempo que (1) a autoridade fiscal tem para produzir o ato de constituição (ou revisão de tributo sujeito a “lançamento” por homologação) da obrigação tributária (a decadência) e (2) a fazenda pública para promover a ação de cobrança¹⁷ de seu crédito (a prescrição). O impacto temporal afeta o exercício do *direito* de lançar, na decadência, e do *direito* de cobrar, na prescrição, o que implica reconhecer que são mecanismos de eliminação do elemento “direito subjetivo” da obrigação tributária;
- os incisos IX e X não se referem ao fator extintivo em si da obrigação tributária, mas sim ao veículo cujo conteúdo promoverá a eliminação do vínculo entre fisco e particular, desde que haja o acolhimento da pretensão do particular de *anular* o crédito tributário ou *declarar* a inexistência de relação jurídica. A referência é à decisão administrativa irreformável e à sentença judicial transitada em julgado, o que indica que a irreversibilidade do ato decisório na mesma relação processual deve estar presente. Não é apenas esse aspecto que deve ser considerado para que o vínculo se considere eliminado, mas, também, o fato de o pleito do particular ter sido acolhido, seja em âmbito administrativo ou judicial. O que se verifica é uma atecnia desses incisos, pois não é qualquer decisão administrativa ou judicial “transitada em julgado” que elimina o vínculo, e, sim, aquela que julgar procedente o pedido do particular, já que rejeitado o pedido, o fisco dará continuidade à exigência

17. A ação de cobrança do crédito tributário é nominada execução fiscal.

do seu crédito. “Transitada em julgado” a decisão que *acolhe* a pretensão do particular, administrativa ou judicial, eliminado restará o direito subjetivo de o fisco exigir o tributo;

- já o inciso III não é causa de extirpação do vínculo entre fisco e particular, pois não é possível identificar qual elemento da obrigação tributária a formalização da transação afeta. E justamente por isso receberá nossa atenção em item apartado.

3.2 A releitura do artigo 156, III do Código Tributário Nacional: transação não é causa de extinção da obrigação tributária

Muito embora a transação esteja cravada no artigo 156 do CTN, como apontado, não se trata de fator eliminatório do vínculo jurídico entre fisco e particular porque, concretizada, não tem o condão de imediatamente eliminar quaisquer dos elementos da obrigação tributária. Por outras palavras, da leitura do texto do inciso III do artigo 156 do CTN não se constrói norma de extinção da obrigação tributária.

Assume sim, a transação, a natureza de instrumento cujo conteúdo invocará como causa de extinção da obrigação tributária para encerrar o vínculo ato de satisfação do crédito tributário em favor da fazenda pública pelo particular.

Como destacam Paulo Cesar Conrado e Juliana Furtado Costa Araujo, “a transação apresenta função puramente acessória, instrumental e secundária, sendo imprescindível que outra figura incida extinguindo o crédito”.¹⁸

A transação consagra-se, em âmbito tributário, como ato de composição dos interesses do fisco e do particular, não

18. Transação tributária no direito brasileiro e seus principais aspectos à luz da lei nº 13.988/2020. In *Transação Tributária na Prática da Lei nº 13.3988/2020*. CONRADO, Paulo Cesar; ARAUJO, Juliana Furtado Costa, Coord. São Paulo: Thomson Reuters Brasil/Revista dos Tribunais, 2020, p. 18.

tendo o condão de eliminar qualquer elemento da obrigação tributária, ao contrário, promove um “rearranjo” na relação entre fisco e particular com o intuito de que o pagamento seja efetivado, portanto, e aí sim, a eliminação do vínculo mediante a entrega do objeto dessa relação (o tributo).

A constatação de que a transação é meio para alcançar a extinção da obrigação tributária é enunciada por Paulo de Barros Carvalho quando afirma:

“é curioso verificar que a extinção da obrigação, quando ocorre a figura transacional, não se dá, propriamente, por força das concessões recíprocas, e sim do pagamento. O processo de transação tão somente prepara o caminho para que o sujeito passivo quite sua dívida, promovendo o desaparecimento do vínculo. Tão singela meditação já compromete o instituto como forma extintiva de obrigações.”¹⁹

Mediante concessões mútuas, sem dúvida nenhuma demarcadas pelos termos da lei que a institui, fisco e particular transacionam para imediatamente encerrar o conflito de interesses que permeia sua relação e, mediadamente, a quitação da dívida.

Esse efeito da transação, a de solucionar o conflito de interesses entre fisco e particular, não se compreende apenas do fato de ela (transação) não implicar a eliminação de um dos elementos da obrigação tributária, como aduzido, mas, também, de dispositivo do CTN.

A referência é ao artigo 171 do CTN que estabelece como efeito (1) imediato da transação o encerramento do litígio e (2) colateral a extinção da obrigação tributária.²⁰

“O alvo da transação, segundo o art. 171, está no litígio tributário, alcançando a extinção do crédito tributário por derivação.”²¹

19. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 27ª edição. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 434.

20. “Art. 171. A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e consequente extinção de crédito tributário.”

21. CONRADO, Paulo Cesar; ARAUJO, Juliana Furtado Costa. *Transação tributária*

O termo de transação é instrumento no qual são estabelecidas as cláusulas (condições) que resolvem o estado de conflituosidade entre fisco e particular, terminando a relação processual, e asseguram a quitação da dívida tributária.

Essas condições podem ser as mais variadas possíveis, como a concessão de parcelamento, de anistia (parcial ou total), descontos nos juros e encargos legais, moratória, oferecimento de garantia, diferimento, não obstante direcionadas essencialmente a um único fim, o pagamento.

4. CONCLUSÃO

Admitida a premissa de que as causas de extinção da obrigação tributária estão atreladas à eliminação de um dos seus 5 elementos compositivos, sujeitos (ativo e passivo), objeto (tributo), direito subjetivo e dever jurídico, há que ser promovida uma releitura do texto do inciso III do artigo 156 do CTN.

Como aduzido, a transação não é figura eficiente à extinção de quaisquer desses cinco elementos, mas instrumento de fixação de cláusulas que encerre a lide e culmine no pagamento do tributo.

Assim, muito embora a transação esteja “alocada” no artigo 156 não promove a extinção da obrigação tributária.

A norma construída do conteúdo do inciso III do artigo 156 do CTN não reflete a literalidade do texto.

no direito brasileiro e seus principais aspectos à luz da lei nº 13.988/2020. *In Transação Tributária na Prática da Lei nº 13.3988/2020*. CONRADO, Paulo Cesar; ARAUJO, Juliana Furtado Costa, Coord. São Paulo: Thomson Reuters Brasil/Revista dos Tribunais, 2020, p. 19.